

純財産増加説と権利確定主義

山 崎 佳 夫

ま え が き

わが国の法人税法は、純財産増加説 (Reinvermögengangstheorie) と権利確定主義の二つの支柱の上に構成されているといわれる。^注 として純財産増加説は損益の認識に関する基本原則であり、権利確定主義は損益の期間帰属の決定に関する基本原則であるとされる。果してそうであろうか。われわれは両説の夫々を吟味するだけでなく、両者の関係にもふれなければならないであろう。

注 渡辺喜久造「税の理論と実際」実際編 (Ⅱ) 一九九頁、一三七—一三八頁参照。

一 固有の純財産増加説

純財産増加説の代表的なものとしては、屢々シャント説 (Schanzsche Theorie) が挙げられる。アメリカ会計士協会企業利益研究会によれば、G・シャントは所得をつぎのごとく考えたといわれる。^①

「一定会計期末における諸資産の価値と期首におけるそれとの差額であり、したがって、ここではすべての増加分——それが貨幣であると物であるとを問わず、その発生が規則的なものであると不規則的なものであるとを問わず、また、継続的な源泉から生じたものであると一時的な源泉から生じたものであるとを問わない——を含み、ただ、支

払子および資本損失のみを控除した額である。」

この見解は R・M・ヘイグ (Haig) によって祖述され、彼は一九二〇年「所得とは二時点間における経済力の純増加分の貨幣価値額である」と述べている。^②

シャンツの所得概念に關する、このような理解に対して異論がないわけではない。岡部利良教授は、つぎの文献を引用して、シャンツの純財産増加説が期首と期末の純資産を比較してえられる期末純資産の増加分を所得とみているのではなく、むしろ期間中にえられる純財産増加分の総額つまり期間所得を所得としているものであることを論証されている。^③

「……従来の財産自体を減少させることなく、それについて自由に処分しうるような仕方で一定期間内にある者に流入したものを認識させる概念……。——そしてこの概念がすなわち所得である。この概念は、一定の時期にこのある者にいかなる給付能力が与えられたかをわれわれに示す。この概念は、用役および金銭価値ある第三者の給付をもふくむ一定期間の純財産として表わされる。……われわれが取得するすべてのものは、それに対応する控除をなすとき、財産部分とみなされる。俸給、事業の純益、相続財産、等々のごときである。これらの純財産の増加は、ある時点に存在するすべての純財産部分を総括的に捉えた財産状態と混同してはならない。それはまた基幹財産にたいする増加でもない。それがある者自身に再び利益あるいは用役をもたらす財産となるかどうかは、まずその使用のいかんにかかっている。それは消費されないときはじめて財産となる (G. Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv, 3. Jahrg., Bd. I, 1896, S. 23.)」

「……シャンツによれば、所得とは一定期間の純財産増加である。……収入が消費に用いられるか、それとも財産の増加にあてられるかは問題でない。それは、期首に存在する (あるいは全然存在しない) 財産にたいしてその期間

内に加わり、事業支出、債務利子ならびに財産の価値減少によって相殺されないということでも十分である。もちろん、期間中に加わる個々の収入は期末においてもなお財産として存在している必要はない。そうでなければ、所得概念ではなく、財産在高増加という概念が、また所得税ではなく、財産在高増加税なるものが問題とされることになるであろう。……所得とは、期首に存在する財産をくいこむことなく、その期間に自由に処分しうるすべてのものである (J. Popitz, Einkommensteuer [In Handwörterbuch der Statwissenschaften, 4. Aufl., Bd. III, 1926] SS. 414—415.)」

「……異なる二時点間における財産状態の比較(残高の比較)の意味するものは、財産在高の増加を確定する以外の何ものでもない。しかしシャッツは、彼の理論について、財産在高の増加と混同することを拒否しており、しかもこのことをきわめて当然のこととしているのである。財産在高の増加は財産増加と同一のものではない。財産増加は財産の流入の瞬間に増加する個々の諸項目、すなわち個々の取引の結果のみを問題としているのである (M. Lion, Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommensheorie [In Festgabe für Georg von Schanz, Bd. II, 1928] S. 287)」

ともかく以上の所論から、われわれは一般に、純財産増加概念を「財産法にもとづく純財産増加概念」と「損益法(誘導法)にもとづく純財産増加概念」との二つの類型を指定することができよう。そして注目したいのは、両説が所得概念にどのような影響を与えるかということである。

固有の意味における純財産増加説は、「財産法にもとづく純財産増加概念」から、期末純財産(＝期末総資産—期末総負債)と期首純財産(＝期首総資産—期首総負債)を比較し、前者の後者を超える額をもって当該期間の所得とみるのである。すなわち、一期間の所得は、(期末純財産—期首純財産)として把握される。この場合、資産はそれ

自身価値を有する物財であり、その評価は時価によってなされることが通則となる。このような純財産増加説は、財産目録の見地に立つ企業所得の計算思考であるといふことができる。

「損益法にもとづく純財産増加概念」は、複式簿記その他による継続的記録を前提とするが、貸借対照表に重点をおいて財産系統から損益を算定しようとするものである。それは貸借対照表的見地（債権者的見地）に立って、財産状態の計算表示ないし正しい財産在高計算を行おうとする限りにおいて、財産法にもとづく純財産増加所得概念と結果的に等しいものとなる。

このように純財産増加説は、その純財産増加概念に「財産法」と「損益法」の区別はあっても、元来、所得測定の方法として理解されてきたものである。しかるにわが国の法人税法は、次節に掲げる通達の表現にもかかわらず、右のような意味における純財産増加説に基礎をおいてはいないのである。わが国税法は、所得算定上、費用配分の原則および費用・収益対応の原則による近代的損益計算の立場を容認しているからである。例えば、税法において行われている固定資産の減価償却費計算や棚卸資産の費用計算は、基本的構成において、近代企業会計の損益計算原理と合致しているのである。また繰延・繰戻の経理、各種の引当金の設定、資本的支出と修繕費の区分等においても、かなり近代的会計理論の要請を満足せしめているといえよう。

注 ①②A. I. A., Study Group on Business Income, Changing Concepts of Business Income, 1952. p. 7. 渡辺進・上村久雄共訳「企業所得の研究—変貌する企業所得概念—」二二頁。

③ 岡部利良「税法上の企業所得概念の批判」会計、七六巻四号。

忠佐市氏も、純財産増加説をシャントツ学説の祖述と考えることは科学的でないとして、「シャントツ学説が Periodizitätstheorie と呼ばれるように、セリグマン (Seligman, E. R. A.) は "Periodicity concept" として類型づけられている。」とされる（神戸大学会計学研究室編「会計学辞典」四五八頁）。

二 税法上の純財産増加説

わが国の法人税法が純財産増加説をとっていると推測させる規定にはつぎのものがある。すなわち、法人税法第九條第一項において「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」と定められている。さらに法人税取扱通達（五一・五二）によれば「総益金とは、法令により別段の定のあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう」、また「総損金とは、法令により別段の定のあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう」とされている。^⑥

ここにいる純財産増加説は、所得の生じた源泉の如何にかかわらず、純財産の増加分を包括して課税の対象とするという意味に解しなければならぬ。^⑦ わが国の法人所得の概念が「法令により別段の定のあるものの外」、經常的な所得はもとより臨時的・非反復的な所得に至るまで、一切の所得を包含しているという意味において、わが国法人税法は純財産増加説にもとづいているといふことができるのである。それは、ある種の所得を課税の範圍外におく所得源泉説（Quellentheorie）と対立する。^⑧

所得源泉説は、課税所得を正規の營業取引から取得されたものに限定し、不定的もしくは偶発的な収入はこれを課税所得の対象から排除する。すなわち、一時的ないし資本的な収入・支出を考慮外におき、營業活動から生ずる継続的・規則的な所得のみを捕捉しようとするのである。

所得源泉説を基調とするイギリスの税法においては、「キャピタル・ゲイン」は、それが継続的營業から生ずる収益でない限り課税されない。しかるにわが国の税法では、「実現したキャピタル・ゲイン」には全額課税し、「未実現のキャピタル・ゲイン」についても、これを評価計上した場合には、無制限に課税することになっている。

G・O・メイは、英米両国民の思考様式を比較してつぎのように述べている。

「財産を資本価値によって考える人と、年々の所得の価値によって考える人とは、当然、ある問題に対して異なった結論を得るであろう。これについては、税務や会計における資本利得と資本損失とに対する、米・英両国民の態度が証明するところである。」^④

アメリカの税法では、「未実現のキャピタル・ゲイン」には課税せず、「実現したキャピタル・ゲイン」に対してのみ、一定の制限のもとに課税することになっている。つまり、資産の所有期間を基準として、短期の資本的資産 (Short term capital assets) と長期の資本的資産 (Long term capital assets) に分類し、前者に対しては全額課税し、後者に対しては部分的に課税している (税法と企業会計原則との調整に関する意見書)。このようにアメリカにおける税法の特徴は、わが国の税法ほど徹底した純財産増加説をとっていないことである。これを「妥協的な純財産増加説」ということができる。^⑤

注① 渡辺進教授は法人税取扱通達五一・五二について、つぎのように述べておられる。「収益・費用を純資産 (純財産) の増減にかかわらしめて理解せしめるかかる定義の仕方はいはば税法が財産法による損益計算を前提としているものであるかのような印象を与える。しかし、かかる定義は総益金は純財産の増加をもたらず原因であり、総損金は純財産の減少をもたずものであるとの関連を明らかにしているのみであって、これをもって税法が財産法に立脚する損益計算を予定しているものであるとはいえない (「権利確定主義と発生主義」会計、七六巻四号)。」

② 渡辺進稿「財務会計と税務会計」春秋社「税務会計」収録。

③ 忠佐市氏の見解はこれと異なる。すなわち、「所得概念における正味財産増加説と所得源泉説とは、対立する二個の理論ではない。租税負担におよぼす過度の影響を抑制するために、正味財産増加説に対して限定を加えようとする考えの立場の一つが所得源泉説なのである (「税法と会計原則」四七五頁)」。

④ G. O. May, Financial Accounting, 1951, p. 5. 木村重義訳「財務会計」八頁。

純財産増加説と権利確定主義 (山崎)

⑤ 坂本藤良稿「純資産増加説の諸類型」——利潤概念の研究——産業経理、一八卷四号。

三 固有の権利確定主義

権利確定主義は、純財産増加説（狭義）と結合して、財産計算的な原理を構成するものと考えられる場合がある。純財産増加説は、純財産の増減計算に参加すべき項目を判定するための基準を必要とするからである。権利確定主義によれば、企業が所有権を有する資産・請求権を有する債権・支払義務を有する負債が、財産目録ないしその要約としての貸借対照表に計上せられ、純財産が算定されることとなる。この場合権利確定主義は、所得計算のため一定時点（期末および期首）における資産・負債を限定する基準として用いられる。いわば権利確定主義は、純財産増加説に奉仕する基準である。

また権利確定主義は、収益・費用を通ずる認識基準として理解されることがある。それは収入すべき権利（fixed right）の発生をもって収益に算入し、支払うべき債務（definite obligation）の発生をもって控除しうべき費用とするのである（例えば米国税入法、規則二九・四二―一条参照）。すなわち、収益は現金収入の時期ではなく、現金を収入すべき権利の確定した時期に帰属し、費用は現金支出の時期ではなく、現金を支出すべき義務の確定した時期に帰属するものとする。それによれば、債権の存在を前提として未収収益を計上し、^⑥債務の存在を前提として未払費用を計上することができる。前受収益・前払費用の繰延も同様な理由によって認められるであろう。しかしながら、すべての収益が収入すべき権利の確定をもって、またすべての費用が支払うべき義務の確定をもって説明されうるものではない。さらに収益や費用とならない収入や支出も存するのである。このような権利確定主義は半発生主義（obligation basis）に属するものと考えられる。

半発生主義は、期間的費用の決定を現金の支出だけでなく将来の支出（債務の発生）によらしめ、また期間的収益の決定を現金の収入だけでなく将来の収入（債権の発生）にかかわらしめる会計処理の方法である。「かくて現金の借入は、現金の収入を齎らす収益であると同時に、将来の支出であり、費用であるとみられるから、損益に関係しないことになる。現金の貸付も同様に、費用であると同時に収益であるとみられるのである。これに対して商品の掛売は収益であり、掛買は費用となる」。半発生主義は、拡張された現金主義会計とみることができる。しかし、半発生主義でもっとも問題になるのは、固定資産の会計処理についてである。

英国において成立した複会計制 (Double Account System) も半発生主義の一種とみられる。複会計制から、近代企業会計の基本原則の一つである「資本的支出と収益的支出の区分の原則」が派生したといわれる。^①

半発生主義としての権利確定主義は、現金主義と発生主義との中間に位するものといえることができる。^②

ともかく、このような権利確定主義によっては、繰延勘定の資産性や固定資産の減価償却を説明することはできない。そこでは固定資産の費用計算法として、取得法 (acquisition method) や廃棄原価法 (retirement method)・更新時価法 (renewal method) 等の取替法 (replacement method) が採用せられうるにすぎない。また棚卸資産の費用計算も、支払うべき義務の発生をもって説明することはできない。棚卸資産原価のうち幾何が当期の費用となるかは、純財産の減少を基準として理解されなければならないであろう。さらに見越費用 (advance or estimated charges、修繕引当金・納税引当金・退職給与引当金等負債性引当金の繰入額) や事後費用 (after cost、貸倒引当金・価格変動引当金・渴水準備金等評価性引当金の繰入額) の損金算入も、権利確定主義の立場からは否定される。かくして権利確定主義においては、費用の配分、費用・収益の対応関係は全く無視されることとなる。

注 ① 企業会計原則注解「注I」未収収益について参照。

② 阪本安一「財務諸表論」九三頁。

③ 黒沢清「近代会計学」八四頁。

純財産増加説と権利確定主義（山崎）

④ 渡辺進教授によれば、「權利確定主義とは、現金の收支にはよらず、純財産の増加となる（資本の払込を除く）ところの現金その他の財産を収入すべき權利の確定をもって収益を認識し、純財産の減少となる（資本の払戻および利益の処分を除く）ところの支払うべき義務の確定をもって費用を認識するものであるといえる。従つて權利確定主義は発生主義と同様に、二時点における純財産の増減比較によつて所得を算定しようとするもの（純財産増加法）ではなく、収益から費用を控除することによつて所得の計算をしようとするもの（損益法）であり、ただ權利・義務の確定を基準として収益・費用を認識する点が発生主義と異なるものであると理解すべきである（『權利確定主義と発生主義』）」とされている。

四 税法上の權利確定主義

わが国の法人税法において、權利確定主義は、主として収益認識の基準として用いられているにすぎない。⑤ 權利確定主義を表象する代表的な規定として、取扱通達二四九を挙げることができる。

「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約の効力発生の日属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。」⑥

この規定にいう「売買契約の効力発生」とは、民法第五五五条の「売買ハ当事者ノ一方カ或財産權ヲ相手方ニ移轉スルコトヲ約シ相手方カ之ニ其代金ヲ支払フコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス」を指すものといわれる。民法上、所有権の移転は、当事者の意思表示のみによつてその効力を生ずるとされ（民法第一七六条）、これを第三者に対抗するためには不動産については登記、動産については引渡を必要とするのである（民法第一七七条、第一七八条）。したがつて、所有権は特約のない限り、売買契約の締結と同時に移転することとなるのである。民法において、登記および引渡は第三者への對抗要件にすぎない。

いうまでもなく売買は、有償契約・双務契約の典型的なものである。売買契約によつて当事者双方が、互に対価（報酬）たる債務を負担し、同時履行の抗弁権を有することとなる。売主は物件提供の、買主は対価支払いの債務を負担する。給付の対価としては、金銭を与えることがその特色である。民法の規定は契約の効力を保護するために存在するのであるが、代金請求権が確定的な状態にいたるには、目的物の引渡を待たなければならない。

ちなみに所得税法第十条は、第九条第一号（利子所得）、第二号（配当所得）、第五号（給与所得）、第六号（退職所得）に規定する収入金額は、その収入すべき金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額）により、第三号（不動産所得）、第四号（事業所得）および第七号ないし第十号（山林、譲渡、一時および雑の各所得）に規定する総収入金額は、その収入すべき金額の合計金額によると規定している。また同法基本通達一九四は、収入金額の意義について「収入金額とは、収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいうものとする。」とつたっている。前掲の法人税取扱通達と異句同義に解すべきであろう。

そこで、権利確定主義でいう権利確定の時を、売買契約の効力発生の時と解するか、あるいは売上債権の発生の時と解するかは、議論の存するところである。売買契約によつて販売される物品が特定され、または引渡すべき製品が完成され、それらの所有権が移転されても、引渡がなされないならば、売買契約の効力発生の時期をもつて収益実現の時とすることはできない。契約の効力が発生しただけでは、備忘勘定ないし対照勘定の記録対象となりえても、売買は完了したとはいえず、経済的意味において企業の資産・負債に影響を及ぼすことにはならないからである。ゆえに税法の立場から、これら実現しない収益に課税することは、甚だ不合理であるといわなければならない。取引の完了に伴う代金請求権の発生すなわち売上債権の発生をもつて収益認識の基準とすべきである。つまり、一会計期間の収益は、販売基準にしたがつて、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形・売掛債権等）その他の

資産の取得による対価の成立によって立証された時にのみ実現するものである（前掲「意見書」）。もっとも通達は但書によって、商品・製品等の販売については、それらの引渡の時をもって収益の実現とみる事ができるから、實際上の弊害があるわけではない。しかし、原則的規定をいずれにおくかは重要な問題である。^⑧

法人税取扱通達二四九のほか、権利確定主義を表現するものとしてつぎのものを挙げることができる。すなわち割賦販売に関する通達二五〇、委託販売に関する通達二五一がそれである。

「売買契約によって売却代金の受入を月賦又は年賦とするものについては、当該事業年度において、収入すべき月賦金又は年賦金に対応する売却益を見積り当該事業年度の益金に算入することができる。」

割賦販売について「企業会計原則」は、販売基準の例外をなすものとして回収基準（収益認識の基準としてのみ現金主義）をとっている。しかしA・A・A会計原則（一九五七年）は、一般の販売と区別しない。^⑨

「契約に基づく委託販売による損益は、当該委託品について受託者が販売した時を含む事業年度の益金又は損金に計上するものとする。従って、受託者からの当該委託品についての売上計算書を少くとも各事業年度ごとに徴しなければならぬ。」

「企業会計原則注解」は、仕切精算書（売上計算書）が到達した日をもってその売上収益の実現の日とみなすことができるとしている。

請負契約に関する取扱通達の規定はつぎの通りである（二五二）。

「請負に因る損益は、契約の目的となった工事等が完成し、これの引渡の時を含む事業年度の損益とすべきものであるが、長期の未完成工事等については、当該工事等の完成前の各事業年度において工事等の完成程度に応じて予想される益金を計上することができる。」

前文は工事完成基準ないし完成引渡基準と呼ばれ、後文は工事進行基準と呼ばれる。後者は実現主義または販売基準の例外と解せられる。前者は、請負報酬の支払時期に関する民法第六三三条「報酬ハ仕事ノ目的物ノ引渡ト同時ニ之ヲ与フルコトヲ要ス」をもととしたものである。もし民法第六三二条「請負ハ当事者ノ一方カ或仕事ヲ完成スルコトヲ約シ相手方カ其仕事ノ結果ニ対シテ之ニ報酬ヲ与フルコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス」をうけて、請負契約の効力発生の時をもって収益認識の時とみるならば、取扱通達二四九と合致して権利確定主義を貫くことになるが、前述のごとく、収益の実現に先立って課税されることとなり不合理な結果をまねく。引渡を要する請負契約にあっては明らかに販売基準がとられている。

「税法と企業会計原則の調整に関する意見書」は、「販売基準における『販売』の意義は、法律的に権利の移転することをさすものと解釈されるくらいがある。しかし、商取引上における販売行為の態様およびその意味は極めて複雑であるから、健全な商慣習上販売の履行として一般に認められている事実については、税法上においても、権利確定主義に拘泥することなくこれを認めることが望ましい」と述べている。要するに、税法上の収益の認識は、リーガル・テストを基調とした権利の確定に基準を求めているが、企業会計上のそれは客観的証拠に裏付けられた外形的標準を拠り所としている。したがって両者は、収益認識の時期に関して若干の隔りを免れないが、しかし、それは超えるべからざるほどの本質的な差異を示しているものとは思われない。

- 註 ① 吉国二郎氏によれば、「権利確定主義は、近代会計における発生主義の原則に対応するものであるのではなく、寧ろ税務計算に大まかに採用されている発生主義の原則の枠内において、収益を確定する基準であり、会計の諸原則における実現主義の原則に対応するものではないかということである（『税務における収益計上基準の理論』産業経理、一六卷一〇号）」とされる。
- ② 渡辺進教授は、「売買による損益」についてつぎのように述べておられる。「これは販売によって損益を生ずることはもちろん、購買によっても損益を生ずるものであるかのごとき感じを与える。或いは税法は売上収入を益金とし売上原価を損金と

して考えているのであろうか。もしそうであるとすれば、両者はともに損益計算に算入せらるべきものであって『益金又は損金に算入する』というのはおかしい(『財務会計と税務会計』)。

吉国二郎氏によれば、「売買による損益が、個々に捉えられてその収益と費用が計算され、前者が後者を超過すれば損金となるが如き表現を採っているため、総益金とは右の意味での益金の合計額であり、総損金とは右の意味での損金の合計額であるかの如き印象を与える」。しかし、「これが、そのような意味のものではなく、資産の売買による収益の帰属の時期を示したものと解すべき」であるとされる(「前掲稿」)。

③ この点に関する忠佐市氏の見解は、つぎの通りである。

「販売の場合において、売主が商品を所持して買主との間に売買の約束ができたとしても、それだけでは商品は依然として売主のものである。この段階において、原価による商品引渡の負債が確定し、一方、売価による抽象的な代金債権としての資産が確定する、と考えることは、商取引上の資産性の確定の実情からいえば、不現実でもあり不適当でもある。権利確定主義の適用なるものをここまで拡張することは、もともと行き過ぎなのである。そこで、売主が買主に商品を引き渡せば、商品という資産が具体的に代金債権という資産に代るので、この時を権利確定主義による収益時と考えることが適当なのである(「税法と会計原則」七五三頁)」。

④ A. A. A. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision IV Income Determination Revenue.

あとがき

このようにみえてくると、税法において純財産増加説といわれ、権利確定主義といわれるものの性格が、固有の意味におけるそれらから解脱し、かなり特異な性格のものに変容していることを知る。しかもその変容が、近代企業会計の内容と基本的に同質のものであることを指摘したのである。

しかし、税法と企業会計との間には未だいくつかの問題が残されている。とくにわれわれは、所得概念の前提とし

て税法のいづく資本概念が、企業所得の判定に影響するものであることを見逃すことはできない。税法は、企業の資本として、所有主資本 (proprietary equity) 以外のものを認めようとしない。税法は出資者資本を基準として、資本取引を専ら当該企業とその資本主の間に生ずる取引に限っているのである。税法のこのような資本観ないし企業観と制度的会計論のそれとが、立場を異にすることはいうまでもない。この方面における税法と企業会計との重大な差異については他日を期したい。

その他の参考文献

渡辺進篇「税務会計論」。

我妻栄「民法Ⅱ (物権下・債権)」。

吉国二郎「税法と資本概念」産業経理、一六卷九号。

富岡幸雄「収益認識における企業会計と税務会計」企業会計、一三卷一五号。

矢沢富太郎「発生主義対権利確定主義」産業経理、一五卷九号。

大原二三「課税所得と企業所得」会計、六八卷六号。

上村久雄「複会計制度への一省察」会計、七五卷三号。

座談会「企業会計原則と課税所得計算原則」産業経理、一六卷一〇号。